

Loris Pellegrini

Application volontaire des normes d'assurance-qualité de la révision

Conséquences, naissance et périodicité de l'obligation de vérification

L'auteur analyse un arrêt du Tribunal administratif fédéral se prononçant pour la première fois sur la naissance et la périodicité de l'obligation de vérification du système d'assurance-qualité d'une entreprise de révision lorsque les normes d'assurance-qualité sont appliquées de manière volontaire. Une application volontaire desdites normes crée-t-elle une véritable obligation ? A quelle fréquence une telle vérification doit-elle avoir lieu ? Cette contribution tente de répondre à ces questions en application des méthodes usuelles d'interprétation des normes.

Catégories d'articles : Commentaires d'arrêts

Domaines juridiques : Droit économique et droit administratif économique ;
Droit des sociétés ; Droit de la surveillance

Proposition de citation : Loris Pellegrini, Application volontaire des normes d'assurance-qualité de la révision, in : Jusletter 29 mars 2021

Table des matières

1. Introduction
2. Faits et considérants
3. Commentaires
 - 3.1. Application volontaire des Instructions sur l'assurance-qualité
 - 3.2. Naissance de l'obligation de vérification du système d'assurance-qualité
 - 3.3. Périodicité de la vérification du système d'assurance-qualité
4. Conclusion

1. Introduction

[1] Pour pouvoir être agréées et ainsi fournir des prestations en matière de révision, les entreprises de révision doivent remplir certaines conditions. L'une d'elles consiste à disposer d'un système d'assurance-qualité interne. Un tel système, lorsqu'il est efficace et adapté à la structure de l'entreprise de révision, permet de réduire le risque que les révisions effectuées ne répondent pas aux exigences légales ou professionnelles de qualité. L'entreprise de révision doit s'assurer, au moyen d'une vérification périodique, que son système d'assurance-qualité demeure adéquat et efficace.

[2] Dans un arrêt du 27 octobre 2020,¹ le Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF) s'est prononcé pour la première fois sur la naissance et la périodicité de l'obligation de vérification² du système d'assurance-qualité d'une entreprise de révision. En l'espèce, celui-ci reposait sur les Instructions sur l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises d'EXPERTsuisse et Fiduciaire | Suisse (ci-après : Instructions).³ La présente contribution reprend tout d'abord les principaux faits et considérants de cet arrêt. Elle fournit ensuite quelques commentaires sur les éléments essentiels de cet arrêt.

2. Faits et considérants

[3] Une entreprise de révision est agréée en qualité de réviseur par l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) depuis le 29 septembre 2009. Son agrément a été renouvelé à deux reprises pour une durée de cinq ans, la dernière fois le 16 août 2019.

[4] Son système d'assurance-qualité interne reposait sur les Instructions qu'elle appliquait volontairement depuis le 1^{er} janvier 2014. Lors du dernier renouvellement, l'ASR a constaté que cette entreprise de révision n'avait pas totalement respecté les conditions d'agrément relatives à la supervision de son système d'assurance-qualité interne. Elle a dès lors prononcé un avertissement à son encontre. Elle a retenu que cette dernière n'avait entrepris aucune vérification dudit système en lien avec les révisions effectuées entre 2013 et 2016. En outre, la vérification des mandats de révision relatifs à l'exercice comptable 2017 des clients de révision n'avait eu lieu que le 12 mars 2019, soit tardivement. L'objet du litige portait, d'une part, sur l'absence de vérification du sys-

¹ Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6020/2019 du 27 octobre 2020.

² Le terme de « contrôle subséquent » (en allemand : Nachschau) est également utilisé en pratique.

³ Une première version de ces instructions établies par EXPERTsuisse (auparavant Chambre Fiduciaire) et Fiduciaire | Suisse était en vigueur depuis le 4 septembre 2008. Elle a ensuite été remplacée par une version remaniée par Fiduciaire | Suisse, applicable dès le 27 juin 2017.

tème d'assurance-qualité interne durant les années 2014 à 2016 et, d'autre part, sur la vérification tardive de ce système en lien avec l'année 2018.

[5] Sur le premier point, le Tribunal a tout d'abord souligné que, pour les années 2014 à 2016, la loi sur la surveillance de la révision⁴ ne prévoyait aucune obligation légale d'implémenter un système d'assurance-qualité. Il a ensuite relevé que les Instructions, dans leur version du 4 septembre 2008, applicables aux années précitées, ne prévoyaient pas d'obligation de vérification du système d'assurance-qualité ni l'établissement d'un rapport. Une telle obligation existait uniquement dans la nouvelle version de ces Instructions remaniées le 27 juin 2017. Il est parvenu à cette conclusion en procédant à une comparaison des versions 2008 et 2017. La première faisait notamment état d'une revue périodique dans le but de vérifier si les règles et les procédures étaient respectées et si la documentation établie pour les prestations fournies était appropriée. La seconde, en sus de ce qui précède, mentionnait un processus de vérification prévoyant une estimation et une évaluation continue du système d'assurance-qualité incluant un examen sur une base récurrente. A cela s'ajoutait une annexe comprenant un modèle de rapport de vérification. Ces éléments plaidaient, selon le Tribunal, pour une obligation de vérification et d'établissement d'un rapport uniquement en application des Instructions de 2017, d'autant qu'il ne décelait aucune norme ou indice permettant de retenir une telle obligation sous le régime des Instructions de 2008. Ces dernières requéraient uniquement une surveillance périodique du système d'assurance-qualité au moyen de mises à jour régulières du Manuel d'assurance-qualité. Cela étant, l'entreprise de révision n'avait commis aucune violation entre 2014 et 2016.

[6] Quant au deuxième point, le Tribunal a indiqué que si les Instructions, dans leur version applicable au 27 juin 2017, prévoyaient effectivement qu'un tel contrôle devait être effectué annuellement (avec l'établissement d'un rapport), il n'en restait pas moins qu'il n'existait aucune prescription sur le moment exact auquel ce contrôle devait avoir lieu. Le but principal du système d'assurance-qualité interne étant de garantir la qualité des prestations de révision, la date de l'établissement du rapport de vérification ne pouvait, à elle seule, être déterminante pour juger si l'entreprise de révision assurait la qualité des prestations de révision. Il ne faisait toutefois aucun doute qu'une vérification des révisions opérées devait intervenir à brève échéance. Néanmoins, il ne résultait pas du dossier en quoi l'établissement du rapport de vérification en date du 12 mars 2019 ne permettait pas d'assurer la qualité des prestations de révision. Dans ces conditions, l'existence du rapport de vérification apparaissait prépondérante par rapport à son éventuel établissement tardif. Un avertissement n'était donc pas non plus justifié sur ce point.

3. Commentaires

[7] Cet arrêt pose plusieurs questions qui méritent quelques réflexions. L'on traitera tout d'abord de l'application volontaire des Instructions et de ses conséquences. Ensuite, l'on abordera la question de la naissance de l'obligation de vérification du système d'assurance-qualité. L'on terminera par une analyse de la périodicité de cette vérification.

⁴ Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Loi sur la surveillance de la révision, LSR ; RS 221.302).

3.1. Application volontaire des Instructions sur l'assurance-qualité

[8] Le TAF a retenu à juste titre que la loi sur la surveillance de la révision ne prévoyait aucune obligation légale relative à l'implémentation d'un système d'assurance-qualité interne pour les années 2014 à 2016. En effet, jusqu'au 30 septembre 2017, les entreprises de révision qui n'effectuaient que des contrôles restreints et dans lesquelles seule une personne disposait de l'agrément nécessaire n'avaient pas l'obligation de mettre en place un système d'assurance-qualité interne.⁵ Il en résulte que pour les années litigieuses 2014 à 2016, il n'y avait, pour cette catégorie d'entreprise de révision, aucune exigence légale à cet égard et, par voie de conséquence, aucune obligation légale de vérification.⁶ L'absence d'implémentation d'un tel système et l'omission de sa vérification ne peuvent donc en principe pas être reprochées. Se pose toutefois la question de savoir s'il ne doit pas en aller différemment lorsque, comme dans le cas particulier, l'entreprise de révision a volontairement décidé d'implémenter un système d'assurance-qualité reposant sur les Instructions.⁷ En effet, des normes non contraignantes peuvent, selon les circonstances, également revêtir un caractère obligatoire.⁸ Tel peut être notamment le cas lorsque l'objet et la finalité de la réglementation l'impose⁹ ou par application du principe de la bonne foi¹⁰.

[9] Les Instructions, à l'instar de la loi sur la surveillance de la révision, visent à garantir la qualité des prestations de révision.¹¹ Elles fixent les mesures organisationnelles internes minimales que doivent prendre les entreprises de révision afin d'atteindre cet objectif. L'implémentation de ces mesures et leur respect permettent de garantir à la société dont les comptes sont révisés, ainsi qu'à toute autre personne intéressée par la qualité des prestations,¹² que l'entreprise de révision fournissant les prestations de révision dispose d'une organisation minimale assurant la bonne exécution de celles-ci.¹³ La société et lesdites personnes intéressées s'attendent donc,

⁵ Art. 6 al. 1 let. d LSR et art. 9 al. 1 et 2 [dans sa version jusqu'au 30 septembre 2017] de l'Ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (Ordonnance sur la surveillance de la révision, OSRev ; RS 221.302.3).

⁶ L'on rappellera néanmoins que les entreprises de révision n'effectuant que des contrôles restreints, dans lesquelles seule une personne disposait de l'agrément nécessaire et qui n'avaient pas implémenté un système d'assurance-qualité devaient s'affilier à un système d'évaluation régulière menée par des personnes de même rang (art. 49 al. 2 OSRev, dans sa version jusqu'au 30 septembre 2017). Ce système d'évaluation par des pairs (Peer Review) n'a cependant jamais vu le jour, faute d'implémentation par les associations professionnelles (Rapport de gestion 2017 de l'ASR, p.35, consultable sur le site internet de l'ASR).

⁷ Cette question ne se pose pas uniquement en lien avec la cause traitée dans l'arrêt commenté ici mais également, par exemple, lorsqu'une entreprise de révision agréée ne réalisant que des contrôles restreints applique volontairement la norme suisse de contrôle qualité 1 établie par EXPERTSuisse (NCQ 1), alors qu'elle serait autorisée à appliquer les Instructions sur l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises de révision de Fiduciaire | Suisse.

⁸ PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, Volume I : les fondements, Précis de droit Stämpfli, 2012, p. 411/412.

⁹ ATF 138 I 6 consid. 7.4 : traitant du caractère contraignant de recommandations adressées aux autorités compétentes dans le cadre de la surveillance secrète, fondé sur les exigences du recours effectif au regard de l'article 13 CEDH ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, (nbp. 8), p.411/412.

¹⁰ MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, (nbp. 8), p.411 : selon ces auteurs, des recommandations peuvent devenir obligatoires, dans certaines circonstances, notamment par le détour du principe de la bonne foi.

¹¹ Art. 1 al. 1 et 2 LSR ; Instructions sur l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises de révision, version du 27 juin 2017, ad ch. 2.2 ; Normes Suisse de Contrôle Qualité 1, ad ch.11.

¹² L'on pense ici notamment au « stakeholder » (investisseurs, créances) mais également à l'ASR.

¹³ Message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations (obligations de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 3745 ss, p. 3843. Il est précisé ici, s'agissant des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, que l'organisation structurelle de l'entreprise mais aussi l'organisation de ses procédures influent directement ou indirectement

lorsqu'elles identifient une entreprise de révision appliquant les Instructions, à bénéficier d'une garantie accrue de la bonne exécution des prestations de révision par comparaison à celles ayant renoncé à tout système d'assurance-qualité. La publicité de l'application des Instructions – ou d'une autre norme régissant l'assurance-qualité¹⁴ – est en outre assurée au moyen d'une inscription au registre public des réviseurs accessible gratuitement par internet.¹⁵ Celui-ci signale la norme d'assurance-qualité appliquée par toutes les entreprises de révision agréées.¹⁶ Cette publicité assure également un avantage concurrentiel aux entreprises de révision ayant fait l'effort d'implémenter une telle norme. La garantie accrue de la bonne exécution des prestations de révision à laquelle s'attendent les personnes intéressées et l'information fournie à cet égard par le registre public des réviseurs perdraient tout leur sens si les entreprises de révision pouvaient déclarer appliquer une norme d'assurance-qualité, telles que les Instructions précitées, sans pour autant être tenues de les respecter. Il en va de même si celles-ci n'étaient appliquées que partiellement. Ainsi, selon la jurisprudence, les attentes suscitées par l'information relative à l'application de ces Instructions et la publicité y relative rendent celles-ci obligatoires pour toute entreprise de révision ayant déclaré les appliquer.¹⁷

[10] En cas d'application volontaire, le caractère contraignant des Instructions peut également reposer sur le principe de la bonne foi. Celui-ci est explicitement consacré à l'article 5 alinéa 3 de la *Constitution fédérale*¹⁸ et à l'article 2 du *Code civil suisse*.¹⁹ Il régit aussi bien les rapports des particuliers face à l'Etat que ceux des particuliers entre eux. Non seulement les organes de l'Etat mais aussi les particuliers doivent s'abstenir d'adopter un comportement contradictoire ou abusif. Ces derniers doivent donc se comporter de manière loyale, s'abstenir de toute attitude propre à tromper et respecter la parole donnée.²⁰ Selon la jurisprudence, l'autorité doit, à certaines conditions, pouvoir tenir pour exactes les déclarations faites par une entreprise de révision. Il en va ainsi lorsqu'une déclaration ou un comportement, formulés sans réserve, sont clairement adressés à l'autorité et suscitent sa confiance, lorsque l'autorité a pris toutes les mesures de clarification que l'on peut attendre d'elle et lorsque la relation avec l'autorité revêt une certaine intensité.²¹ Quand une entreprise de révision demande un agrément à l'ASR, elle doit fournir un certain nombre d'informations. Parmi celles-ci figurent les règles sur l'assurance-qualité qu'elle applique.²² Comme mentionné précédemment, cette information est accessible au public. L'en-

sur la qualité des prestations en matière de révision. Cela s'applique nécessairement également pour les autres entreprises de révision agréées en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur.

¹⁴ Tels que par exemple les Normes Suisse de Contrôle Qualité 1, version du 15 décembre 2013.

¹⁵ Site internet de l'ASR : <https://www.rab-asr.ch/#/publicregister>, consulté la dernière fois le 1^{er} mars 2021.

¹⁶ Art. 15 al. 2 LSR et art. 18 al. 1 et 20 let. f^{bis} OSRev.

¹⁷ Arrêts du Tribunal administratif fédéral B-7186/2017 du 4 février 2019 consid. 3 et B-3781/2018 du 8 juin 2020 consid. 5.1.4) : le Tribunal est parvenu à la même conclusion s'agissant des normes techniques et professionnelles telles que les Swiss Gaap RPC de la Commission pour les recommandations relatives à la présentation des comptes ou encore les NAS. Il a retenu ceci : « Peu importe si, dans un cas particulier, ces normes doivent obligatoirement être appliquées ou si elles sont suivies à titre facultatif ; dès lors que les destinataires des rapports de révision s'attendent au respect de certains standards, le réviseur doit s'y tenir ».

¹⁸ Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101).

¹⁹ Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210).

²⁰ Arrêt du Tribunal fédéral 5P.158/2005 du 15 juillet 2005 consid. 2.2 et les références citées ; Arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6982/2013 du 24 juin 2015 consid. 4, B-6320/2012 du 4 novembre 2014 consid. 6.1.2 ; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, *Droit constitutionnel suisse*, vol. II, les droits fondamentaux, 3^{ème} éd., Précis de droit Stämpfli, 2013, p. 545.

²¹ Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6320/2012 du 4 novembre 2014 consid. 7 et les références citées.

²² Art. 20 let. f^{bis} OSRev.

treprise de révision doit également communiquer à l'ASR toute modification des faits inscrits au registre des réviseurs ainsi que tout événement important pour l'agrément.²³ Il en découle que l'information fournie à l'ASR par l'entreprise de révision portant sur l'application des Instructions constitue une déclaration sans réserve.²⁴ L'ASR peut en outre légitimement tenir cette information pour exacte sur la durée – et non uniquement au moment du dépôt de la demande d'agrément – dès lors que l'entreprise de révision a un devoir de maintenir ses données à jour et d'informer l'autorité en cas de changement. Dans ces conditions, une entreprise de révision, sous peine de faire preuve de mauvaise foi, respectivement d'agir de manière contradictoire, ne peut donc pas se prévaloir de l'absence d'obligation légale lorsqu'elle n'a pas – ou pas totalement – respecté les règles d'assurance-qualité qu'elle a pourtant déclaré appliquer. Celles-ci deviennent ainsi contraignantes pour elle. Rien ne justifie en effet des conséquences différentes pour le particulier et l'autorité. Lorsque l'autorité fournit une assurance, le principe de la confiance impose en effet que cette dernière respecte ses promesses, respectivement ses déclarations.

[11] L'on conclura dès lors ce point en rendant les entreprises de révision attentives au poids de leur déclaration. La déclaration relative à l'application des règles choisies d'assurance-qualité implique qu'elles soient respectées dans leur intégralité. Une inapplication ou une application partielle – à la carte – de ces règles ne devrait pas être admissible et pourrait constituer une violation susceptible, selon les circonstances, d'entraîner l'ouverture d'une procédure d'« enforcement » de l'ASR.

3.2. Naissance de l'obligation de vérification du système d'assurance-qualité

[12] Selon le TAF, les Instructions de 2008 ne prévoyaient pas l'obligation de vérifier le système d'assurance-qualité ni d'établir un rapport. Pour parvenir à cette conclusion, il a comparé les versions 2008 et 2017 desdites Instructions.

[13] Celles-ci ont été établies par les deux plus importantes associations professionnelles actives dans le domaine de la révision, à savoir EXPERTsuisse et Fiduciaire | Suisse.²⁵ Il s'agit donc de règles professionnelles de droit privé.²⁶ Celles-ci s'adressent toutefois à un large public. Il se justifie ainsi de recourir aux méthodes d'interprétation de la loi plutôt qu'à celles des contrats.²⁷ La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il faut à cet égard que la compréhension littérale du texte débouche sur une solution matériellement juste. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment

²³ Tel est le cas lorsque l'entreprise de révision change la norme d'assurance-qualité sur laquelle repose son système d'assurance-qualité (art. 15 al. 3 et 15a al. 2 LSR).

²⁴ Une telle déclaration ne saurait par ailleurs être fautive ou incomplète sous réserve de constituer une infraction pénale au sens de l'article 40 alinéa 1 lettre b LSR.

²⁵ La version remaniée du 27 juin 2017 a été établie uniquement par Fiduciaire | Suisse.

²⁶ Elles sont désormais contraignantes pour toutes les entreprises de révision n'effectuant que des contrôles restreints. Voir Circulaire de l'ASR 1/2014 du 24 novembre 2014 concernant l'assurance-qualité interne des entreprises de révision, ch. 3.

²⁷ Application par analogie de la jurisprudence relative à l'interprétation des statuts de sociétés (ATF 140 III 134 consid. 2.3 et les références citées, not. ATF 107 II 179 consid. 4c). Voir aussi Arrêt du Tribunal fédéral 4A_314 /2017 du 28 mai 2018 consid. 2.3.1 et 2.3.2.1.

des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Aucune méthode d'interprétation n'est privilégiée et il convient de s'inspirer d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme.²⁸

[14] La méthode choisie par le Tribunal, consistant à comparer deux versions d'un même texte, ne s'inscrit que difficilement dans l'une des méthodes d'interprétation usuellement applicables. Elle a d'ailleurs pour principal défaut de reposer sur une interprétation *a contrario* du texte à interpréter²⁹ et de ne pas tenir compte du fait que la nouvelle version pourrait se limiter à clarifier certains éléments déjà existants dans la version précédente. Il eût donc été préférable de s'en tenir aux méthodes éprouvées d'interprétation et de rechercher, en application de celles-ci, la véritable portée des Instructions, dans leur version de 2008.

[15] Ces Instructions prévoyaient, sous le chapitre « Supervision du système d'assurance-qualité » le texte suivant : « Il faut prévoir une revue périodique dans le but de vérifier si les règles et les procédures sont respectées et si la documentation établie pour les prestations fournies est appropriée. Cela permet aussi de s'assurer que d'éventuelles modifications des normes d'audit ou de la législation ont été prises en compte. Lors de telles modifications, la documentation doit être complétée en conséquence ». Il découle de ce texte que le système d'assurance-qualité doit faire l'objet d'une supervision, respectivement d'une revue périodique. L'on comprend également que cette revue a un double objet. D'une part, la vérification du respect des règles et des procédures. D'autre part, l'examen de l'adéquation de la documentation. L'interprétation littérale plaide donc plutôt en faveur de l'existence d'une obligation de vérification du système de contrôle qualité qui ne se limite pas uniquement au contrôle formel de la documentation d'audit mais inclut également le respect – et non simplement l'existence – des règles et des procédures. Ceci implique nécessairement d'effectuer une analyse des mandats de révision. S'il est toutefois vrai que la version 2017 des Instructions est plus claire sur ce point, l'on ne saurait pour autant en déduire que la version précédente ne visait pas le même type de contrôle.

[16] Sur le plan historique et systématique, l'on notera que les Instructions de 2008, en introduction, font notamment référence à la Norme d'audit suisse 220 (NAS 220),³⁰ précisent que celle-ci ne s'applique pas aux entreprises de révision agréées en qualité de réviseur et que cette lacune doit ainsi être comblée en transposant les exigences fixées dans cette norme à une plus petite échelle. Elles expliquent ensuite – au chapitre 3 – que le système d'assurance-qualité est constitué d'un ensemble de règles et de mesures concernant essentiellement trois domaines, à savoir l'organisation générale de l'entreprise de révision, l'exécution des mandats ainsi que la supervision du système d'assurance-qualité. Or, ces trois domaines se retrouvent également dans la NAS 220.³¹ Celle-ci pose le principe selon lequel un système de contrôle qualité efficient comprend un processus de surveillance destiné à fournir à l'entreprise de révision l'assurance raisonnable que ses politiques et ses procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates et fonctionnent efficacement. Les interprétations historique et systématique tendent ainsi à dé-

²⁸ ATF 144 V 313 consid. 6.1 et les références citées.

²⁹ Le raisonnement étant en effet de nier l'existence d'une obligation dans une version antérieure d'un texte au motif que cette obligation figure explicitement dans la nouvelle version dudit texte.

³⁰ Cette norme régit le contrôle-qualité d'un audit financier.

³¹ NAS 220.23.

montrer que les Instructions de 2008 envisageaient également l'établissement d'une surveillance adéquate du système d'assurance-qualité permettant de s'assurer que les prescriptions mises en place étaient effectivement respectées.

[17] L'on relèvera enfin, qu'au titre de la supervision du système d'assurance-qualité, les Instructions sur l'assurance-qualité poursuivent un double objectif. D'une part, vérifier le respect des règles et des procédures. Cela implique nécessairement de sélectionner un ou plusieurs dossiers de révision et d'examiner, dans des cas concrets, le respect des prescriptions applicables. L'on notera à cet égard que, selon lesdites Instructions, le contrôle doit porter non sur l'existence des règles et des procédures – ce qui n'imposerait pas d'analyser des dossiers de révision – mais bien sur leur respect. D'autre part, vérifier l'adéquation de la documentation. Il doit être tenu compte à cet égard non seulement de l'évolution des normes régissant l'audit mais également de l'évolution des prestations fournies. Cela implique d'adapter la documentation d'audit en fonction de la complexité des mandats de révision et des constatations faites lors des revues de mandats réalisées. Celles-ci doivent en effet conduire l'entreprise de révision, en fonction de la nature des irrégularités constatées, à adapter ses règles et ses procédures. La surveillance du système d'assurance-qualité est un élément impératif. Elle fait d'ailleurs partie des trois domaines réglés par les Instructions. Elle n'est donc pas limitée à l'analyse formelle de l'existence des règles et des procédures mais se doit bien plutôt de porter sur le respect des prescriptions applicables et implique nécessairement un contrôle dont le résultat doit être analysé en vue de définir des mesures d'amélioration. L'interprétation téléologique permet donc également d'aboutir à la conclusion qu'un contrôle matériel du respect des prescriptions applicables devait être réalisé périodiquement et que, en conséquence, une vérification effective du système d'assurance-qualité devait avoir lieu.

[18] L'analyse effectuée ci-avant des diverses méthodes d'interprétation conduit à retenir qu'une obligation d'effectuer une vérification périodique du système d'assurance-qualité existait déjà bel et bien dans la version de 2008 des Instructions.

3.3. Périodicité de la vérification du système d'assurance-qualité

[19] Le TAF n'a pas statué sur le moment précis auquel doit avoir lieu la vérification du système d'assurance-qualité. Il a néanmoins souligné que celle-ci devait intervenir à brève échéance.

[20] Selon les Instructions dans leur teneur au 27 juin 2017, les entreprises de révision doivent procéder à une estimation et une évaluation continues du système d'assurance-qualité, comprenant un examen sur une base récurrente d'au moins un mandat de révision accompli pour chaque réviseur responsable. Cette analyse continue du système d'assurance-qualité doit avoir lieu « au moins une fois par année et selon besoin ».³² Pour pouvoir déterminer au mieux le moment auquel la vérification devrait intervenir, l'on peut, ici aussi, appliquer les méthodes d'interprétation mentionnées plus haut.

[21] La méthode d'interprétation littérale ne fournit qu'une réponse partielle. En effet, l'on comprend du texte que la vérification doit être réalisée en fonction des besoins, mais au moins une fois

³² Instructions sur l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises de fiduciaire | Suisse du 27 juin 2017, chapitre 3, chiffre III, 2^{ème} paragraphe, note en bas de page n°2. Dans la version allemande : « *mindestens jährlich und nach Bedarf* ».

par année. Ainsi, lorsque la vérification porte sur l'année 2018, elle peut avoir lieu la même année ou durant l'année 2019 au plus tard. Si elle intervient en 2020, l'on ne peut plus retenir que la vérification intervient au moins chaque année puisqu'une année complète s'est dès lors déjà écoulée. L'on ne peut par ailleurs pas déduire de ce texte que la vérification devrait porter sur chaque année indépendamment du moment auquel le contrôle intervient. D'une part, le texte aurait été formulé différemment.³³ D'autre part, il ressort de celui-ci que l'estimation et l'évaluation du système d'assurance-qualité doivent être continues. Il comporte ainsi une dimension temporelle et exclut qu'une vérification de l'année 2018 puisse intervenir après l'année 2019. Cela étant, il se dégage de cette méthode d'interprétation une période de temps, sans toutefois qu'un moment précis puisse être effectivement déterminé.

[22] Les méthodes d'interprétation historique et systématique ne sont d'aucun secours sur ce point. Le recours à l'interprétation téléologique fournit en revanche de précieuses indications. L'objectif premier d'un système d'assurance-qualité est de garantir la qualité des prestations de révision. La supervision adéquate de ce système en est un élément essentiel. Il importe en effet de réaliser des contrôles afin de pouvoir s'assurer du respect des règles, de leur efficacité et de l'implémentation des éventuelles mesures correctives. Cet objectif ne peut être atteint que si les contrôles sont non seulement effectifs mais également, comme l'indiquent les Instructions, continus. Ainsi, ces contrôles ne font du sens que s'ils sont réalisés avant que l'entreprise de révision ne débute les prochains travaux de révision. Celle-ci doit en effet pouvoir tirer les leçons des révisions précédentes pour pouvoir s'améliorer et assurer une meilleure qualité future des prestations. Il en découle que si l'on se réfère à l'année 2018 (les comptes révisés étant ceux relatifs à l'année 2017), l'entreprise de révision devra effectuer la vérification de son système d'assurance-qualité avant de débiter les prochains travaux de révision (portant cette fois-ci sur les comptes 2018), s'opérant en principe durant l'année 2019. La méthode d'interprétation téléologique permettant de répondre de manière plus précise et pragmatique à la question posée, il convient de la privilégier.

[23] Pour réaliser la vérification conformément aux Instructions, l'entreprise de révision dispose ainsi d'une période courant de la clôture de la majorité des travaux de révision³⁴ jusqu'au début des prochains travaux de révision. L'on devrait dès lors considérer qu'une vérification intervenant durant cette période est réalisée en temps opportun.

[24] L'on peut même présumer, de manière réfragable toutefois, une date butoir.

[25] Les dispositions régissant les diverses formes juridiques que peuvent prendre les entreprises dont les comptes doivent être révisés prévoient généralement que les comptes annuels sont soumis à l'approbation de l'organe ou de la personne compétente dans les six mois suivant la clôture de l'exercice annuel.³⁵ Or, l'approbation repose sur les comptes révisés par l'organe de révision.³⁶ Ainsi, les rapports de révision devraient être délivrés, pour les comptes clôturant en fin d'année civile, au plus tard à la fin du mois de juin de l'année suivante. Afin de respecter cette exigence

³³ En indiquant par exemple qu'une vérification doit être réalisée pour chaque année civile, peu importe le moment auquel elle intervient.

³⁴ Certaines sociétés établissent en effet une comptabilité à cheval sur deux années civiles.

³⁵ Par exemple, de manière générale, l'art. 958 al. 3 CO (droit comptable); de manière plus spécifique, l'art. 699 al. 2 CO pour la société anonyme ou encore l'art. 805 al. 2 CO pour la société à responsabilité limitée.

³⁶ Par exemple l'art. 696 al. 1 CO pour la société anonyme, l'art. 801a al. 1 CO pour la société à responsabilité limitée ou encore l'art. 856 al. 1 CO pour la société coopérative.

légale et de tenir compte du fait que le contrôle subséquent doit intervenir avant le début des prochains travaux de révision, ce contrôle doit nécessairement être opéré au plus tard à la fin du mois de juin. Dans l'exemple précité, cela signifie que la vérification du système d'assurance-qualité portant sur l'année 2018 – qui vise à contrôler les travaux de révision des comptes 2017 des clients de révision – ne saurait en principe intervenir après le mois de juin 2019. En effet, c'est à ce moment au plus tard que l'entreprise de révision devrait débiter et même d'ailleurs terminer les travaux de révision portant sur les comptes annuels 2018 des entreprises révisées. Ces dernières sont tenues au délai légal précité de six mois. En conséquence, lorsque l'on se réfère à la vérification du système d'assurance-qualité pour l'année 2018 d'une entreprise de révision – qui porte sur les travaux de révision des comptes annuels 2017 –, l'on peut partir du principe que celle-ci ne peut intervenir après le mois de juin 2019, dès lors que c'est précisément au plus tard à ce moment que l'entreprise de révision devrait débiter et même d'ailleurs terminer les travaux de révision portant sur les comptes annuels 2018 des entreprises révisées.

[26] Cela étant, la vérification du système d'assurance-qualité doit intervenir chaque année. Celle-ci doit être opérée entre la fin des travaux de révision réalisés l'année soumise au contrôle (dans l'exemple précité l'année 2018) et le début des révisions suivantes mais au plus tard – selon une présomption réfragable – avant le mois de juillet de l'année suivante (dans l'exemple précité l'année 2019). Il appartient certes à chaque entreprise de révision de s'organiser et de planifier du temps et les ressources nécessaires à l'exécution de l'ensemble de ses tâches. Une bonne organisation au sein de l'entreprise de révision implique toutefois que le contrôle subséquent ne soit pas réalisé au dernier moment juste avant le début des nouvelles révisions. Le moment idéal pour un tel contrôle dépend de la structure des mandats de révision. Si la plupart des mandats sont traités dans le courant du premier trimestre, il est conseillé de procéder au contrôle subséquent au cours du quatrième trimestre de l'année précédente. Dans le cas où beaucoup de mandats de révision seraient traités au début de l'été, il serait judicieux de réaliser ledit contrôle jusqu'au début du mois de mai.

4. Conclusion

[27] L'analyse réalisée dans le cadre de la présente contribution a montré que lorsqu'une entreprise de révision déclare appliquer une norme sur l'assurance-qualité, même de manière volontaire, elle doit la respecter dans son intégralité.

[28] En outre, lorsque la norme d'assurance-qualité prévoit une vérification annuelle du système d'assurance-qualité, celle-ci doit intervenir en tous les cas avant de débiter les prochains travaux de révision, au plus tard, en principe, dans les six premiers mois de l'année suivant la période soumise à vérification. Cette obligation de vérification existait par ailleurs déjà en application des Instructions sur l'assurance-qualité dans leur version de 2008.

LORIS PELLEGRINI, avocat, LLM banque et finance, Service droit et affaires internationales de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). L'auteur s'exprime en son propre nom et émet sa propre opinion. Ces propos ne lient en aucun cas l'ASR.